



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vertreten durch WTH, vom 6. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 8. Oktober 2008 betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt ein Transportunternehmen und machte aus der Anschaffung von Lastkraftwagen und Sattelaufiegern mit Antrag vom 4.5.2004 Investitionszuwachsprämie (im Folgenden IZP) in Höhe von € 111.427,82 geltend. Sie ermittelte einen durchschnittlichen Investitionszuwachs des Vergleichszeitraumes von € 1.055.461,41 und Gesamtanschaffungskosten für prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter in Höhe von € 2.169.739,62, sodass sich ein begünstigter Investitionszuwachs in Höhe von € 1.114.278,21 ergab.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens (Ersuchen vom 10.5.2004 um Vorlage eines Verzeichnisses jener Wirtschaftsgüter, denen der Investitionszuwachs zugeordnet wird) und Durchführung einer Außenprüfung nach § 147 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 01/2003- 11/2003 und der IZP 2003 (Prüfungsauftrag vom 21.6.2004, Prüfungsbeginn 28.6.2004, Bp-Bericht 5.7.2004), bei der es zu keinen Beanstandungen gekommen ist, wurde die beantragte IZP 2003 am 6.8.2004 antragsgemäß mit € 111.427,82 gutgebucht.

Mit Bescheid vom 8.10.2008 setzte die Abgabenbehörde erster Instanz die Investitionszuwachsprämie (im Folgenden: IZP) mit € 0,00 fest und schrieb die gutgebuchte IZP wieder vor. Im Spruch des Bescheides wurden die Textfelder „Bescheid über die Festsetzung folgender Prämie“ und „Investitionsprämie gemäß § 108e EStG 1988“ angekreuzt und der Zeitraum „Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr“ mit „2003“ ergänzt. Der weitere Spruch lautet: „Die Investitionsprämie gemäß § 108e EStG 1988 wird festgesetzt mit 0,00 Euro – Für den Zeitraum bereits gebucht 111.427,82 Euro – Somit verbleiben zur Nachzahlung 111.427,82 Euro“. Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus:

„Für das Jahr 2003 wurde eine Investitionszuwachsprämie von gesamt € 111.427,82 beantragt. Im Jahr 2004 wurden sämtliche Wirtschaftsgüter, für die die Prämie gewährt wurde, verkauft.“

Voraussetzung für die Investitionszuwachsprämie ist, dass die Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen daher zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im antragstellenden Unternehmen im Wege der Abschreibung abgesetzt werden.

Nachdem dieses Erfordernis nicht gegeben ist, ist die Investitionszuwachsprämie 2003 mit Null festzusetzen.

Verwiesen wird zudem auf den Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung.“

Im Betriebsprüfungsbericht vom 8.10.2008 wird zu Tz 6 Investitionsprämie 2003 auf den Punkt 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung weiterverwiesen. Darin wird ausgeführt:

„Im Jahr 2003 wurde eine Investitionszuwachsprämie von gesamt € 111.427,82 gewährt. Im Jahr 2004 wurden sämtliche Wirtschaftsgüter, für die die Prämie 2003 gewährt wurde, verkauft. Die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen daher zumindest mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer im Wege der AfA abgesetzt werden.“

Nachdem dieses Erfordernis nicht gegeben ist, ist die Investitionszuwachsprämie 2003 mit Null festzusetzen.“

Mit Eingabe vom 6.11.2008 erhab die Berufungswerberin das Rechtsmittel der Berufung und wandte ein, dass die Festsetzung außerhalb der Einjahresfrist des § 201 Abs. 2 Z. 1 BAO getroffen worden sei und die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung von § 303 Abs. 4 BAO und § 295a BAO nicht vorlägen. Wiederaufnahmegründe lägen nicht vor, da zwei vorangegangene Betriebsprüfungen zu ABNr. Nr./04 und Nr./05 zu keinen von der Erklärung abweichenden Feststellungen geführt hätten. Seitdem seien keinerlei neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, die die Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO zulässig erscheinen ließen. Materiellrechtlich brachte die Berufungswerberin in der Berufung und den beiden Ergänzungen vom 24.11.2008 vor, dass eine Voraussetzung der Behaltefrist von zumindest der Hälfte der Nutzungsdauer aus den Bestimmungen des § 108e EStG 1988 nicht abzuleiten

sei und der Austausch bzw. Verkauf der Fahrzeuge ausschließlich aus Gründen der Minimierung der Wartungs- und Verschleißkosten nach Ablauf der Garantiezeit und aus Gründen der Begegnung sinkender Frachtpreise und Laderaumauslastung durch Anschaffung extrem spritärmer, neuester Fahrzeuge vorgenommen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.2.2009 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung als unbegründet ab und führte zur Begründung aus, dass zufolge des Verkaufs der Wirtschaftsgüter bereits im Folgejahr die Behaltesdauer von zumindest der Hälfte der Nutzungsdauer nicht eingehalten worden sei. Die Prämie sei nach den Bestimmungen des § 201 Abs. 2 Z. 5 BAO festgesetzt worden, wonach eine Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben erfolgen kann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweise und wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295a BAO die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Daraufhin brachte die Berufungswerberin den Vorlageantrag vom 16.3.2009 ein. Materiellrechtlich wendet sich die Berufungswerberin dagegen, dass eine (bestimmte) Behaltesdauer nicht Anspruchsvoraussetzung sei und der Austausch der Fahrzeuge wie auch sonst aus behördlich-technischen (Abgasnormen/Lärmnormen) oder verbrauchsbedingten bzw. betriebswirtschaftlichen Gründen gegeben gewesen seien. Beim Verkauf hätten die Fahrzeuge einen durchschnittlichen Kilometerstand von mehr als 200.000 km aufgewiesen und es sei einerseits beabsichtigt gewesen, die Wartungs- und Verschleißkosten nach Ablauf der Garantiezeit zu minimieren, andererseits in Zeiten sinkender Frachtpreise und Laderaumauslastungen einen Wettbewerbsvorteil durch den Einsatz extrem spritärmer, neueste Fahrzeuge zu erlangen. Es sei der Abgabenbehörde auch dargelegt worden, dass das Unternehmen seit vielen Jahren hohe Einsparungen gegenüber den Mitbewerbern an Werkstatt- und Verschleißkosten habe und es Unternehmensstrategie sei, die im internationalen Fernverkehr Südalitalien – Norddeutschland eingesetzten Fahrzeuge besonders intensiv einzusetzen (teilweise durch Doppelbesetzungen bzw. Fahrertausch). So habe allein aus dem Umstand, dass die Fahrzeuge neu bereift eingekauft und mit Altreifen zurückgegeben worden seien, bei 20 Fahrzeugen pro Jahr von € 75.000 lukriert werden können. Zudem hätten für die baujahrbezogen „jungen Fahrzeuge“ jeweils attraktive Wiederverkaufspreise erzielt werden können.

Zur verfahrensrechtlichen Grundlage der Festsetzung führte die Berufungswerberin aus, dass die Voraussetzungen einer Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 5 BAO nicht gegeben seien. Die Gutschrift der IZP 2003 sei antragsgemäß am 6.8.2004, somit nach Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 10.5.2004 und nach Durchführung der Prüfung zur Investitionsprämie unter ABNr. Nr./04, bei der keine Unrichtigkeiten in der Selbstberechnung

festgestellt worden sei, erfolgt. Zum Zeitpunkt der Prüfung seien bereits die aufgelisteten 13 LKW (richtig. 12 LKW, da in der Liste eine Doppelerfassung enthalten ist) veräußert gewesen und seien die entsprechenden Vorgänge lückenlos buchhalterisch erfasst gewesen:

FG	Anschaffung	Anschaffungskosten	Veräußerung
ZZZZZ1	14.1.2003	72.000	22.1.2004
ZZZZZ2	14.1.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZZ3	14.1.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZZ4	14.1.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZZ5	14.1.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZZ6	26.2.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZZ7	26.2.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZZ8	26.2.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZZ9	26.2.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZ10	20.3.2002	72.000	3.2.2004
ZZZZ11	20.3.2003	72.000	14.1.2004
ZZZZ12	24.2.2003	72.000	3.2.2004

Auch im Zuge der nachfolgenden Prüfung unter ABNr. Nr./05 für die Jahre 2001-2003 sei offensichtlich kein Grund für die Erlassung eines Festsetzungsbescheides für die IZP 2003 gesehen worden, obwohl dem Prüfer sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestanden hätten. Im Prüfungsauftrag vom 29.7.2008 sei hinsichtlich des Gegenstandes der Prüfung bzw. des Zeitraumes keine IZP bzw. kein Jahr 2003 vermerkt, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung sei jedoch das Ergebnis der Feststellungen des Prüfers zu Punkt 6 „IZP 2003“ ausgeführt. Der Hinweis in der Begründung der Berufungsvorentscheidung zur verfahrensrechtlichen Grundlage in § 202 Abs. 2 Z. 5 BAO gehe daher ins Leere. Weiters könne die Veröffentlichung von Erlässen nicht als Ereignis gewertet werden und auch Veräußerungen seien keine rückwirkenden Ereignisse im Sinne des § 295a BAO.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Eine Festsetzung **kann** von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen (§ 201 Abs. 2 Z. 1 BAO), wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht wird (§ 201 Abs. 2 Z. 2 BAO), wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder

wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden (§ 201 Abs. 2 Z. 3 BAO) sowie nach der im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides geltenden Rechtslage dann, wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist (§ 201 Abs. 2 Z. 4 BAO; mit BGBl. Nr. I 20/2009 mit Wirkung 1.11.2009 aufgehoben) oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b BAO oder des § 295a BAO die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden (§ 201 Abs. 2 Z. 5 BAO).

Weitere Anwendungsfälle einer – diesfalls verpflichtenden - Festsetzung nach § 201 BAO sind dann gegeben, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht ist (§ 201 Abs. 3 Z. 1 BAO), wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag einer Partei vorliegen würden (§ 201 Abs. 3 Z. 2 BAO) oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 BAO die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würde (§ 201 Abs. 3 Z. 3 BAO).

2) a) Die von der Berufungswerberin im Jahr 2003 getätigten Investitionen bestanden in einem Schneepflug (Anschaffungskosten € 11.485,62), 2 Sattelaufliegern (Anschaffungskosten je € 64.827) und 29 LKW's (Anschaffungskosten 15 LKW zu € 72.000, 13 LKW zu € 72.670 und 1 LKW zu € 76.560). Die Sattelauflieger und LKW's wurden deutlich vor Erreichen der Hälfte der Nutzungsdauer nach 7 bis 16 Monaten (1 LKW nach 7 Monaten, 11 LKW und 1 Sattelauflieger nach 8 Monaten, 1 LKW nach 9 Monaten, 2 LKW nach 10 Monaten, 5 LKW nach 11 Monaten, 6 LKW nach 12 Monaten, 2 LKW und 1 Sattelauflieger nach 16 Monaten sowie 1 LKW nach 17 Monaten, sohin 26 LKW und 1 Auflieger nach einer Betriebszugehörigkeit von höchstens einem Jahr) veräußert. An AfA waren daher bei 3 Wirtschaftsgütern (2 LKW und 1 Auflieger) 2-Jahresbeträge an AfA abzuschreiben, bei den übrigen Wirtschaftsgütern jeweils nur 1 ½-Jahres-Beträge. Bei 11 Wirtschaftsgütern ist darüber hinaus das Ausscheiden aus dem Anlagevermögen knapp um den Halbjahreswechsel datiert (bei 10 Wirtschaftsgütern Ausgangsrechnungen vom 7.1.2004 und bei 1 Wirtschaftsgut am 2.7.2004), sodass sich in Bezug auf diese Wirtschaftsgüter auch die Frage stellt, ob für Zwecke der IZP die letzte Halbjahres-AfA überhaupt noch in die Betrachtung miteinzubeziehen ist (vgl. UFS RV/0271-I/12 vom 14.11.2012).

b) Die Berufungswerberin wendet sich in ihren Eingaben bereits dem Grunde nach gegen die Nichtzuerkennung einer IZP, weil ihrer Rechtsansicht nach in § 108e EStG 1988 ein Erfordernis der Einhaltung einer Behaltsdauer nicht normiert sei. Hierzu hat der

Verwaltungsgerichtshof mehrfach entschieden (VwGH vom 28.02.2012, [2009/15/0082](#); vom 26.04.2012, 2009/15/0139; vom 24.05.2012, 2010/15/0194; vom 30.05.2012, 2010/13/0199; vom 30.05.2012, 2008/13/0246), dass sich aus der Anknüpfung an die Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA nach §§ 7 und 8 EStG 1988 in § 108e EStG 1988 abzuleiten sei, dass Wirtschaftsgüter nur dann einen Anspruch auf IZP im Sinne des § 108e EStG 1988 vermitteln können, wenn sie dazu gewidmet sind, langfristig dem Betrieb als Anlagevermögen zu dienen, wofür die tatsächliche Abschreibung im Wege der AfA im Ausmaß von 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Indiz für die maßgebliche Widmung des Wirtschaftsgutes diene. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wäre nur dann zu erblicken, wenn das Wirtschaftsgut zwar zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten (z.B. Schaden auf Grund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb) aber zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen geführt haben (vgl. z.B. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 108e Tz 3 "Behaltefrist", sowie RdW 2012/244, 238). Ein durch Unwägbarkeiten hervorgerufenes Ausscheiden des Wirtschaftsgutes stelle kein Indiz gegen das ursprüngliche Bestehen einer Widmung zum langfristigen Einsatz im Betrieb dar. Für diese auch den subjektiven Investitionswillen berücksichtigende Unwägbarkeit komme es nicht auf eine Unvorherseh"barkeit" an sich, sondern darauf an, ob die Unbrauchbarkeit mangels dafür bestehender konkreter Anhaltspunkte für den Steuerpflichtigen "unvorhergesehen" eintrat. Derartige Unwägbarkeiten wurden nicht geltend gemacht, sodass in den streitgegenständlichen LKW's und Aufliegern nur dann prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter zu erblicken seien, wenn sie für eine qualifizierte Behaltesdauer im Sinn der Rechtsprechung des Höchstgerichtes dem Anlagevermögen zugehörten.

c) Im Erkenntnis vom 28.02.2012, 2009/15/0082, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auf eine geübte, einen betrieblich begründeten üblichen (Re-)Investitionszyklus widerspiegelnde Praxis des Austausches der LKW-Zugmaschinen zu beachten sei. Die dieser Praxis entsprechenden und in den betrieblichen Erfordernissen begründete regelmäßige Erneuerung des Fuhrparkes könne als längerer Zeitraum der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen angesehen werden. Die Entscheidung wurde jedoch zu einem Sachverhalt getroffen, bei dem der Austausch der LKW planmäßig in einem Austauschintervall von ungefähr dem Erreichen der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von sechs Jahren, sohin nach ca. drei Jahren, erfolgte.

Eine Unschädlichkeit des Unterschreitens der Abschreibung im Ausmaß von 50% der Anschaffungskosten gestand das Höchstgericht dann zu, wenn die planmäßige Nutzungsdauer auf die Einhaltung der Mindestbehaltesdauer gerichtet war und ein Unterschreiten nur geringfügig und in Einzelfällen aufgetreten ist. Die Berufungswerberin macht das Bestehen

eines betriebsgewöhnlichen Reinvestitionszyklus geltend und legte hierzu im Betriebsprüfungsverfahren eine Aufstellung der in Jahren 2000 bis 2004 jeweils erfolgten Anlagenabgängen an Aufliegern und LKW vor.

Daraus lässt sich zwar der behauptete Umstand, dass ein Großteil der Anlagenabgängen an LKW bereits nach dem Erreichen eines AfA-Betrages von 3 Halbjahresbeträgen erfolgt ist, ableiten, doch lässt sich der ebenfalls behauptete regelmäßige, planmäßig durchgeführte Reinvestitionszyklus nicht ohne Weiteres daraus entnehmen. Demnach bestanden nämlich in Bezug auf die Anschaffungen des Jahres 1999 zwar ähnliche Verhältnisse wie in 2003 und in Bezug auf die Anlagenabgänge in 2000 ähnliche Verhältnisse wie in 2004, die Zwischenjahre sind aber von nahezu gegenteiligen Kriterien geprägt. Die LKW wurden zeitmäßig nach wesentlich längerer Betriebszugehörigkeit zum Anlagevermögen veräußert, wobei durchaus auch Betriebszugehörigkeiten bis zu 30 Monate keine Einzelfälle waren, und Veräußerungen bei einer Behaltestdauer von unter einem Jahr kamen selten vor. Während bei 68 v.H. der in 2004 getätigten Veräußerungen Behaltestdauern von nur weniger als einem Jahr erreicht wurden bzw. 69 v.H. der in 2003 angeschafften LKW nach nicht einmal einem Jahr verkauft wurden, geschah dies in den Jahren zuvor nur – in immer noch geringerem Umfang – in 1999/2000 (62 v.H. der Veräußerungen des Jahres 2000 bzw. 50 v.H. der in 1999 angeschafften LKW), weiters hinsichtlich 5 v.H. der in 2000 angeschafften LKW und in 2003, hier wiederum nur im Umfang von 6 v.H. der Veräußerungen des Jahres 2003. Dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter wie eingewendet im Rahmen einer regelmäßig geübten Reinvestitionspolitik veräußert worden seien, kann daher aus den vorgelegten Aufstellungen nicht abgelesen werden.

Aus der Auflistung geht weiters hervor, dass die in 2003 getätigten LKW-Anschaffungen in einem ungewöhnlichen Umfang (29 Stück gegenüber 11 Stück in 2001 und keiner Anschaffung in 2002) erfolgt sind, wodurch die LKW-Flotte eine Aufstockung um 11 LKW (für die Jahre 2000 bis 2003 kumuliert ebenfalls noch 10 Stück) erfuhr, sodass schon 38 v.H. des Anlagenzuganges nicht einer bloßen Reinvestition zugerechnet werden könnten und daher deren Veräußerung auch nicht den Grund in einer solchen finden kann. Die Aufstockung der LKW-Flotte steht weiters im Widerspruch mit der als Grund für eine frühzeitige Veräußerung der LKW in 2004 eingewendeten gesunkenen Laderaumauslastung, welche überdies auch nicht als erst und unvorhersehbar, genau in 2004 eingetreten behauptet wird (arg.: „in Zeiten sinkenderLaderaum-Auslastung...“). Die sich aus den genannten Umständen ergebende Frage, ob ungeachtet der aus der Aufstellung allein ableitbaren Verhältnisse ein planmäßiger, regelmäßiger Reinvestitionszyklus zumindest für einen Teil der in 2003 angeschafften LKW und Auflieger dennoch bestanden habe und eingehalten worden sei, weil dieser etwa längere, von der Aufstellung nicht vollständig umfasste Zykluseinheiten umfasste oder weil dieser

wegen der in einem der Vergleichsjahre vorgelegenen besonderen Verhältnisse kurzzeitig ausgesetzt werden musste, kann – abgesehen von den nachstehend dargestellten verfahrensrechtlichen Gründen – aber schon deshalb auf sich beruhen, weil schon die behaupteten Reinvestitionszeitintervalle nicht den von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geprägten Kriterien entsprechen.

Nach den lt. Rz 3115 EStR 2000 als Hilfsmittel bei der Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern heranziehbaren deutschen amtlichen AfA-Tabellen ist bei Lastkraftwagen, Sattelschleppern und Kipfern unter 7,5 t zulässigem Gesamtgewicht sowie bei Anhängern, Aufliegern, Wechselaufbauten und Transportcontainern eine Nutzungsdauer von zumindest 6 Jahren und bei Lastkraftwagen, Sattelschleppern und Kipfern ab 7,5 t zulässigem Gesamtgewicht eine solche von 5 Jahren zu unterstellen. Sachliche Anhaltspunkte, wonach im Berufungsfall tatsächlich von einer allgemein anzuwendenden wesentlich niedrigeren Nutzungsdauer von 3 Jahren auszugehen sei, bestehen nicht und wurde in den Rechtsmitteleingaben auch kein dahingehendes Vorbringen erstattet. Damit aber erweist sich die Veräußerung der strittigen Wirtschaftsgüter nach Erreichen einer Abschreibungsquote von lediglich 3 Halbjahres-AfA-Beträgen bei 26 von 29 in 2003 angeschafften LKW und einem von zwei in 2003 angeschafften Aufliegern bzw. nur 2 Halbjahres-AfA-Beträgen bei 1 LKW jedenfalls außerhalb des Bereiches einer nur geringfügigen Unterschreitung einer AfA-Quote von 50% gelegen - und dies nicht nur im Einzel-, sondern im Regelfall. Aber auch die Behaltdauern jener Wirtschaftsgüter, die zu einer Abschreibung von 4 Halbjahres-AfA-Beträgen (2 LKW und 1 Auflieger) führten, sind nicht anders zu beurteilen, denn um eine AfA-Quote von 5 Halbjahres-AfA-Beträgen (AfA-Quote von 50 v.H. bei 5 Jahren Nutzungsdauer) zu erreichen, hätten die Wirtschaftsgüter zumindest noch weitere 5 Monate im Betriebsvermögen gehalten werden müssen, sodass von einer geringfügigen Unterschreitung auch hier nicht gesprochen werden kann.

Auch in seiner weiteren Rechtsprechung (VwGH vom 26.04.2012, [2009/15/0139](#); vom 24.05.2012, 2010/15/0194) ging der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass eine Investitionszuwachsprämie zwar dann noch zusteht, wenn im konkreten Betrieb ein aus den betrieblichen Erfordernissen abgeleiteter üblicher (Re-)Investitionszyklus für bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern (z.B. Sattelzugmaschinen) besteht, dies aber nur, wenn das Ausmaß der tatsächlichen Abschreibung im Wege der AfA von 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in nur geringem Ausmaß unterschritten wird. In dem dem Erkenntnis vom 24.05.2012, Zl. 2010/15/0194, zu Grunde liegenden Beschwerdefall waren diese Voraussetzungen nicht gegeben, weil die LKW und Anhänger bei einer Nutzungsdauer von 5 Jahren (vgl. hierzu auch UFS vom 14.11.2012, RV/0271-I/12) nur im Zeitraum November des Anschaffungsjahres bis 31.12. des Folgejahres, sohin 13-14 Monate, zum Betriebsvermögen

gehörten. Da im vorliegenden Streitfall 26 der 29 in 2003 angeschafften LKW und einer der beiden Auflieger nicht einmal für diese Zeitspanne dem Betriebsvermögen zugehörten und auch die übrigen 3 LKW und 1 Auflieger mit 16 und 17 Monaten nur unmaßgeblich länger Anlagevermögen darstellten, ist bei den im Jahr 2003 angeschafften LKW und Aufliegern auch im Lichte der fortgesetzten Judikatur nicht von prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern auszugehen.

3) Die Berufungswerberin wendet gegen die strittige Festsetzung der IZP ein, dass in den Verkäufen der Wirtschaftsgüter ein rückwirkendes Ereignis nicht zu erblicken sei, weshalb der in der Begründung der Berufungvorentscheidung (erstmals) benannte Festsetzungsgrund des § 201 Abs. 2 Z. 5 BAO, sohin einer Festsetzung wegen Vorliegens der Voraussetzungen für eine Änderung bei sinngemäßer Anwendung des § 295a BAO, nicht anwendbar sei.

Ein rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO liegt nur dann vor, wenn es abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Es muss sich somit um ein Ereignis handeln, das nach Entstehung des Abgabenanspruches und Bescheiderlassung eingetreten ist (Ritz, BAO⁴, § 295a Tzen 3, 5). Aus dem Zusammenhalt der Bestimmungen des § 108e Abs. 5 EStG 1988, wonach die sich aus dem Verzeichnis ergebende Prämie auf dem Abgabenkonto gutzuschreiben ist und die Gutschrift auf den Tag der Einreichung des Verzeichnisses zurückwirkt, sowie der Anordnung in derselben Gesetzesstelle, wonach auf die Gutschrift jene Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden sind, die für wiederkehrend zu erhebende, selbst zu berechnende Abgaben gelten, ist zu schließen, dass der Abgabenanspruch hinsichtlich der Investitionszuwachsprämie mit dem Rückwirkungsdatum der Gutschrift am 6.5.2004 entstanden ist (vgl. UFS vom 10.4.06, RV/0798-W/05) und mit Erteilung derselben am 6.8.2004 das (Erst-)Verfahren abgeschlossen wurde (vgl. UFS vom 25.2.2009, RV/0697-G/07).

Ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO könnte im gegenständlichen Berufungsfall sohin nur dann vorliegen, wenn es nach dem 6.8.2004 (Erteilung der Gutschrift) eingetreten wäre. Aus den im Zuge der Veranlagung und der Betriebsprüfungen 2004 und 2008 eingereichten Auflistungen der Anschaffungen in 2003 und der zugehörigen Anlagenabgangsdaten ergibt sich, dass sämtliche Wirtschaftsgüter mit Ausnahme des nicht vorzeitig veräußerten Schneepflugs (Anschaffungskosten € 11.485,62), spätestens mit 3.8.2004, sohin vor Erteilung der Gutbuchung der Investitionszuwachsprämie veräußert wurden. Die Verkäufe der LKW und Auflieger stellen daher keine rückwirkenden Ereignisse im Sinne des § 295a BAO dar, weshalb für eine Festsetzung der Investitionszuwachsprämie nach § 201 Abs. 2 Z. 5 zweiter Fall BAO die rechtliche Grundlage fehlt.

4) Als weiterer möglicher Festsetzungsgrund käme jener nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO in Frage. Darnach kann von Amts wegen eine Festsetzung vorgenommen werden, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden (§ 201 Abs. 2 Z. 3 BAO).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist nach § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a BAO (der Bescheid ist durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden) und § 303 Abs. 1 lit. c BAO (der Bescheid war von Vorfragen abhängig und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG (BGBl. I Nr. 97/2002) dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden. Festsetzungen sollen somit grundsätzlich bei Vorliegen der jeweils weiteren Voraussetzungen nur innerhalb jener Fristen zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide nach § 299 BAO aufhebbar sind oder Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen (s. 1128 BlgNR 21. GP, 9). Aufgrund der in § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO enthaltenen Wortfolge „sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO“ hat die Abgabenbehörde erster Instanz auch im Bereich einer Abgabenfestsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO die von der Rechtsprechung und Lehre geprägten Grundsätze zur Bestimmung der Identität der Sache und den durch sie in der Entscheidung über Rechtsmittel gezogenen Beschränkungen zu beachten, im Bescheid daher die Wiederaufnahmsgründe und jenen Tatsachenkomplex zu benennen, der zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmstatbestand herangezogen wurde. Im Falle des im Berufungsfall am wahrscheinlichsten in Betracht kommenden Neuerungstatbestandes bedeutete dies, dass im Bescheid neben der Bezeichnung des Wiederaufnahmsgrundes auch die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel sowie ihr „Neuhervorkommen“ dargelegt sein müssten. Im angefochtenen Bescheid wird demgegenüber nur ausgesprochen, dass es sich um einen „Bescheid über die Festsetzung folgender Prämie“ handelt, und in der Begründung wird vorgetragen, dass im Jahr 2004 sämtliche Wirtschaftsgüter, für die die Prämie gewährt wurde, verkauft worden seien. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 8.10.2008, auf den in der Bescheidbegründung verwiesen wird, wird weiterverwiesen auf Pkt. 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung und auch dort wird lediglich festgehalten, dass in 2004 sämtliche

Wirtschaftsgüter, für die die Prämie 2003 gewährt worden sei, verkauft worden seien und damit die Behaltesdauer von mehr als der Hälfte der Nutzungsdauer nicht eingehalten worden sei. Dem Festsetzungsbescheid mangelt es daher an der Darlegung des Wiederaufnahmegrundes, der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel und der das Neuhervorkommen der Tatsachen und Beweismittel bestätigenden Umstände, sodass die Festsetzung nicht auf § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO gestützt werden kann. Da die Nichtdarlegung der notwendigen Sachverhaltselemente und Tatbestandsbestimmung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Berufungsverfahren nicht saniert werden kann (vgl. VwGH 18.10.2007, [2002/14/0104](#)), entbehrt der angefochtene Bescheid auch unter dem Gesichtspunkt des § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO einer seinen Spruch tragenden Rechtsgrundlage.

5) Im Anwendungsbereich der Selbstberechnung einer Abgabe oder Prämie bildet § 201 BAO die Rechtsgrundlage zur Durchbrechung der Rechtsposition, welche durch die Vornahme der Selbstberechnung erlangt wird. § 201 BAO lehnt sich dabei an die für den Anwendungsbereich von mit Bescheiden festgesetzte Abgaben im 7. Abschnitt der BAO vorgesehenen Instrumente mit der Maßgabe an, dass sowohl Auswahl als auch Umfänglichkeit an Voraussetzungen und Umsetzung der Maßnahmen (sach- und) verfahrensspezifisch dem Mangel des Vorliegens von bescheidmäßigen Festsetzungen entsprechend zu regeln waren. Dies kommt dadurch zum Ausdruck, dass in § 201 BAO selbst den Maßnahmen vergleichbare Instrumente, an die Situation im Selbstberechnungsbereich angepasst, geregelt sind (§ 201 Abs. 2 Z. 1 BAO - § 299 Abs. 1 iVm § 302 Abs. 1 BAO, § 201 Abs. 2 Z. 2 BAO - § 299 Abs. 1 BAO iVm § 302 Abs. 2 lit. c und Abs. 1 BAO, § 201 Abs. 3 Z. 1 BAO - § 243 BAO) oder indem der Bezug zu den Regelungen durch entsprechende Verweise hergestellt wird („bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4“, „bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a“, „bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304“, „bei sinngemäßer Anwendung des § 295“). Im Anwendungsgebiet der Sonstigen Maßnahmen nach Unterabschnitt B des 7. Abschnittes der BAO ist es nach herrschender Judikatur und Literatur zur Rechtfertigung der Durchbrechung der Rechtskraft und Bestimmung der Identität der Sache nicht ausreichend, in der Begründung des Bescheides lediglich gesetzliche Bestimmungen wiederzugeben oder bloß Sachverhaltselemente ohne Darstellung der Relevanz zum angewandten Rechtsinstitut zu erwähnen. So sind, wie bereits ausgeführt, bei Wiederaufnahmen der Verfahren nach § 303 BAO die Darlegung des Wiederaufnahmegrundes, der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel und der das Neuhervorkommen der Tatsachen und Beweismittel bestätigenden Umstände erforderlich, im Rechtsmittelverfahren kann weder eine Sanierung erreicht werden noch können Wiederaufnahmsgründe getauscht werden. Bei Aufhebungen nach § 299 BAO müssen in der Bescheidbegründung ebenfalls die Aufhebungsgründe im tatsächlichen und

rechtlichen Bereich dargestellt werden und auch hier kann die Abgabenbehörde die Rechtmäßigkeit der Durchbrechung der Rechtskraft aufgrund von Tatsachen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat, weder bestätigen noch ergänzen oder den Verfahrenstitel, wie etwa durch § 293b BAO, ersetzen. Es ist nicht Sache der Abgabepflichtigen, herauszufinden, auf welchen Aufhebungs- bzw. Wiederaufnahmsgrund sich das Finanzamt stützen wollte, und es widersprüche jeglichen Rechtsschutzinteresses der Steuerpflichtigen, im Falle des Vorliegens solcher Bescheidmängel einen Nachweis des Nichtvorliegens der Voraussetzungen für sämtliche denkbaren Fallkonstellationen zu verlangen (UFS RV/4080-W/08 vom 1.6.2010).

Was aber schon für die einzelnen Sonstigen Maßnahmen nach dem 7. Abschnitt der BAO im Einzelnen zu gelten hat, muss erst recht in Bezug auf die Frage gelten, welche der Maßnahmen überhaupt anzuwenden sind. Da § 201 BAO den für mit Bescheiden festgesetzten Abgaben geltenden 7. Abschnitt der BAO in entsprechend angepasster Form bzw. in sinngemäßer Anwendung auch für den Bereich der Selbstberechnungsabgaben vorsieht und es sich bei § 201 BAO daher im Wesentlichen um die Zusammenfassung von sieben (nach Aufhebung von § 201 Abs. 2 Z. 4 BAO durch BGBl. Nr. I 20/2009 mit Wirkung 1.11.2009 sechs) verschiedenen Instrumenten mit jeweils in Ziel und Vorgangsweise unterschiedlichen Voraussetzungen handelt, hat der Bescheid auch schon zu benennen, welches Instrument überhaupt zur Anwendung gelangen soll und welche festgestellten Sachverhaltselemente gerade diesen Eingriff in die durch die Selbstberechnung gesicherte Rechtsposition des Berufungswerbers rechtfertigten (UFS RV/0522-L/06 vom 17.8.2009 mwN, RV/1570-W/07 vom 21.1.2010, RV/3459-W/08 vom 14.1.2011, RV/0473-S/08 vom 28.2.2012, RV/0419-S/10 vom 25.8.2010, RV/2368-W/08 vom 22.11.2012).

Im vorliegenden Berufungsfall wurde im angefochtenen Festsetzungsbescheid in der Begründung lediglich die Feststellung getroffen, dass Wirtschaftsgüter, für die eine Prämie beantragt wurde, vorzeitig veräußert worden seien. Welches Instrument des § 201 BAO von der Abgabenbehörde erster Instanz zur Anwendung gebracht wurde, wurde weder im Spruch noch in der Begründung des Bescheides dargetan, und die Darstellung, welche Sachverhaltselemente diesen Eingriff in die Rechtsposition des Selbstberechners rechtfertigten und welchen der Fallgruppen des § 201 BAO sie zuzuordnen seien, fehlt ebenfalls. Dem angefochtenen Bescheid mangelt es daher schon aus diesem Grund an der notwendigen verfahrensrechtlichen Grundlage. Daran vermag der Umstand, dass in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung schließlich als Festsetzungsgrund § 201 Abs. 2 Z. 5 BAO genannt wurde, ebenfalls nichts ändern, denn abgesehen davon, dass auch in dieser Begründung nur die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z. 5 BAO zitiert wurde und keine Benennung der den Umfang und die Tatsache des Vorliegens der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen

vermittelnden Sachverhaltselemente erfolgte, können wie vorstehend angeführt Bescheidmängel dieser Art im Rechtsmittelverfahren nicht saniert werden. Andernfalls hätte dies zur Folge, dass beliebig oft aus demselben (allenfalls auch nicht vorhandenen) Grund in die Rechtsposition eingegriffen werden könnte und sich zudem der Instanzenzug in jedem Fall in unzulässiger Weise verkürzen würde.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Februar 2013